

С. В. СЕЛИЩЕВ,

кандидат економічних наук,

асистент Національного центру обліку та аудиту,

Національна академія статистики, обліку та аудиту

Принцип безперервності як предмет уваги аудитора: стратегічний аспект планування

В статті досліджено та систематизовано стратегічні аспекти планування перевірки правильності застосування принципу безперервності при підготовці фінансових звітів управлінським персоналом. Проведено дослідження та подальше розроблення методичних та методологічних підходів до оцінки принципу безперервності при плануванні аудиту. Особливу увагу приділено подіям і факторам, які можуть спричинити припинення діяльності суб'єкта господарювання.

Ключові слова: аудит, стратегія, планування, процедури, безперервність діяльності, суб'єкт господарювання.

Постановка проблеми. Планування є визначним етапом аудиту. Від ступеня адекватності оцінки застосування принципу безперервності діяльності залежить правильність обраної загальної стратегії аудиту визначення основних аспектів планування.

В Міжнародному стандарті аудиту (МСА) 570 зазначено, що “згідно із припущенням про безперервність діяльності суб'єкт господарювання розглядається як такий, що продовжуватиме здійснювати господарську діяльність в осяжному майбутньому” [6, с. 543]. Також в ньому наведено перелік подій та чинників, які можуть спричинити підвищення ризику безперервності діяльності. Аналіз поточної практики та науково-методичної бази свідчить про відсутність на сьогодні єдиної методологічної моделі, яка забезпечує формування ефективних методичних підходів до планування аудиту в аспекті оцінки впливу зазначених подій та чинників на ризик припинення діяльності, що обумовлює актуальність теми дослідження.

Аналіз досліджень і публікацій. Вивченню питання планування аудиту приділи увагу як вітчизняні, так і зарубіжні науковці [1–5; 7–10], але слід зазначити, що питання оцінки застосування принципу безперервності при плануванні як одного з ключових етапів аудиторської перевірки вимагає подальшого розгляду та адаптації до умов поточної практики.

Метою статті є дослідження та подальше розроблення методичних та методологічних підходів до оцінки принципу безперервності при плануванні аудиту.

Виклад основного матеріалу дослідження. Згідно з Міжнародними стандартами аудиту, планування аудиту включає формулювання загальної стратегії аудиту для завдання та розроблення плану аудиту [6, с. 264]. Характер і масштаб робіт із планування аудиту залежить від розміру та складності організаційної структури суб'єкта господарювання, особливостей його виробничого процесу, асортименту продукції, використовуваних матеріалів, його географічного розташування, ефективності його системи внутрішнього контролю, минулого досвіду аудитора щодо суб'єкта господарювання, а також змін в обставинах, які виникли в ході виконання угоди з аудиту. В МСА 300 “Планування” наведено такі вимоги до планування аудиту [6]

- участь партнерів із завдання та інших членів групи у плануванні;
- виконання процедур щодо продовження стосунків із клієнтом;
- оцінка дотримання етичних вимог та незалежності;
- докладне ознайомлення з умовами аудиторського завдання;
- визначення загальної стратегії аудиту щодо обсягу, часу та напрямку аудиту;
- ідентифікація характеристик завдання для визначення його обсягу;

- встановлення звітних цілей завдання для планування часу аудиту та характеру повідомлюваної інформації;
- розгляд чинників, які мобілізують зусилля аудиторської групи – виконавця завдання;
- розгляд діяльності, що передує виконанню завдання; оцінка знань суб'єкта перевірки за результатами виконання інших завдань партнера;
- уточнення характеру, часу та обсягу ресурсів, необхідних для виконання завдання;
- опис характеру, часу та обсягу запланованих процедур з оцінки ризику за МСА 315 [6].
- опис характеру, часу та обсягу запланованих подальших процедур на рівні тверджень за МСА 330 [6].
- опис інших запланованих аудиторських процедур;
- включення в аудиторську документацію: загальної стратегії аудиту, плану аудиту, будь-яких важливих змін, внесених під час виконання аудиту в план та загальну стратегію.

Процес планування носить безперервний та ітераційний характер. Але при плануванні аудитор повинен взяти до уваги строк виконання певних робіт із планування та аудиторських процедур, які повинні бути завершені до виконання подальших аудиторських процедур по суті.

Наприклад, аудитор повинен запланувати:

- 1) аналітичні процедури, які необхідно виконати в рамках розроблення плану та оцінки ризиків суттєвого викривлення облікових даних;
- 2) отримання загального знання щодо нормативно-правової бази, яка застосовується до суб'єкта, та відповідності суб'єкта її вимогам;
- 3) вивчення зовнішніх і внутрішніх чинників, що впливають на процес формування, збирання та систематизації даних про матеріальні витрати суб'єкта;
- 4) визначення рівня суттєвості;
- 5) необхідність залучення експертів і виконання інших процедур оцінки ризиків перед визначенням та оцінкою ризиків суттєвих викривлень і виконанням подальших аудиторських процедур на рівні тверджень за класами операцій, сальдо рахунків і розкриттям, схильним до цих ризиків.

Слід відзначити, що загальна стратегія аудиту в аспекті оцінки ризику безперервності діяльності відображає масштаб, строки і об'єкти перевірки, а також визначає розроблення програми аудиторських процедур. Розроблення загальної стратегії аудиту базується на вивченні ряду аспектів.

Зокрема, за результатами внутрішнього аудиту та попередніх перевірок слід обов'язково звернути увагу аудитора на:

- ефективність внутрішнього аудиту та можливість використання його результатів;
- результати попереднього аудиту за оцінкою ефективності функціонування системи внутрішнього контролю;
- обсяг операцій, який може допомогти аудитору визначити, чи буде більш ефективним покластися на систему внутрішнього контролю;
- можливість використання аудиторських доказів від попередніх перевірок.

Наступним елементом розроблення плану аудиту є фінансова діяльність. В цій сфері предметом уваги аудитора повинні стати:

- перевищення зобов'язань над активами або перевищення поточних зобов'язань над поточними активами;
- позики з фіксованим строком, погашення яких наближається, за відсутності реальних перспектив пролонгації чи погашення; або надмірне використання короткострокових позик для фінансування довгострокових активів;
- ознаки скасування фінансової підтримки кредиторами;
- від'ємні грошові потоки від операційної діяльності, про які свідчить фінансова звітність за попередні періоди або прогнозна фінансова звітність;
- негативні ключові фінансові коефіцієнти;

- значні операційні збитки або значне зменшення вартості активів,
- що використовуються для генерування грошових потоків;
- борги або припинення виплати дивідендів;
- неможливість вчасно платити кредиторам;
- неможливість виконувати умови угод про позики;
- перехід від системи оплати в кредит за поставлений товар, отриману послугу до системи оплати в момент доставки товару, отримання послуги.

Також необхідно приділити окрему увагу дослідженню чинників і дій, що можуть спричинити підвищення ризику припинення діяльності, які пов'язані з операційною діяльністю:

- наміри управлінського персоналу ліквідувати суб'єкт господарювання або припинити діяльність;
- втрата ключового управлінського персоналу без його заміни;
- втрата основного ринку, ключового клієнта (клієнтів), франшизи,
- ліцензії або головного постачальника (постачальників);
- труднощі з робочою силою;
- нестача важливих ресурсів;
- поява дуже успішного конкурента;
- недотримання вимог щодо рівня капіталу або інших законодавчих чи нормативних вимог;
- незавершені судові або регуляторні провадження проти суб'єкта господарювання, які у випадку їх задоволення можуть призвести до претензій, які суб'єкт господарювання з великою імовірністю не зможе задовольнити;
- зміни у законах чи нормативних актах або урядовій політиці, які, за очікуванням, негативно вплинуть на суб'єкт господарювання;
- відсутність страхування чи недостатнє страхування від катастроф у разі їх настання;
- бюджет угоди, включаючи розгляд бюджету часу за областями, які характеризуються високим рівнем ризиків суттєвих викривлень;
- координація передбачуваного обсягу і термінів аудиту;
- інші значні зміни, наприклад зміни в законодавчому середовищі, що впливають на суб'єкт господарювання [6, с. 587–588].

Процес розроблення загальної стратегії аудиту допомагає визначити характер, терміни і масштаб необхідних ресурсів.

Стратегія аудиту повинна визначити:

- ресурси, необхідні для ідентифікації та оцінки конкретних подій або умов, що можуть спричинити ризик припинення діяльності суб'єкта господарювання у подальшому майбутньому, наприклад використання членів колективу з відповідним досвідом для роботи з ділянками, що характеризуються високим рівнем ризику, або залучення експертів для роботи над складними питаннями;
- розподіл ресурсів за конкретними напрямками аудиту, масштаб перевірки роботи інших аудиторів у разі аудиту групи або бюджет годин аудиту для розподілу на ділянках з високим рівнем ризику;
- строки застосування цих ресурсів.

Після розроблення загального плану аудиту складається план аудиторських процедур для реалізації стратегії з урахуванням необхідності досягнення цілей аудиту шляхом ефективного використання ресурсів аудитора. Розроблення стратегії та плану аудиторських процедур – це тісно взаємопов'язані процеси, які не обов'язково виконуються окремо або послідовно, оскільки зміни в одному можуть спричинити зміни в іншому.

В свою чергу, план аудиторських процедур є більш детальним порівняно із загальним планом аудиту і включає характер, строки і масштаб аудиторських процедур, які необхідно виконати членам команди за проектом, щоб отримати достатні та належні аудиторські докази для зниження аудиторського ризику до прийнятно низького рівня. Документування плану аудиту також виступає в якості доказу належного планування і виконання аудиторських процедур і може бути перевірено та затверджено до виконання подальших аудиторських процедур.

Виходячи з результатів наших досліджень план аудиту безперервності діяльності повинен включати:

- опис процедур дослідження кредитної та дивідендної політики суб'єкта господарювання;
- опис визначення та оцінки фінансової підтримки суб'єкта господарювання, термінів виконання і масштабу запланованих процедур оцінки ризиків, пов'язаних із її припиненням;
- опис процедур дослідження матеріально-ресурсної бази та кон'юнктури ринку в галузі діяльності суб'єкта господарювання;
- тестування ефективності функціонування засобів контролю, а також характеру, термінів виконання та масштабу запланованих процедур по суті;
- процедури оцінки управлінських рішень в аспекті їх впливу на ризик припинення діяльності ;
- процедури визначення достовірності застосування управлінським персоналом ключових фінансових коефіцієнтів;
- інші аудиторські процедури, які необхідно виконати згідно з угодою з метою забезпечення відповідності МСА (наприклад, отримання інформації безпосередньо від фахівців суб'єкта господарювання, які відповідають за проведення оцінки ризиків припинення діяльності в осяжному майбутньому, оцінка особливостей нормативно-правового поля та кадрового забезпечення суб'єкта господарювання).

Охарактеризувавши поточну практику, слід відзначити, що планування цих аудиторських процедур здійснюється протягом усього періоду аудиту в міру розроблення планів аудиту та програми аудиторських процедур. Наприклад, планування аудиторських процедур оцінки ризиків зазвичай здійснюється на початковому етапі аудиту. Проте планування характеру, термінів виконання і масштабу конкретних аудиторських процедур залежить від результатів процедур оцінки ризиків. Крім того, аудитор може почати виконання аудиторських процедур за деякими класами операцій, сальдо рахунків і розкриттям до завершення більш детального плану аудиту щодо решти аудиторських процедур.

Висновки. Підводячи підсумок розглянутих вище концепцій планування аудиту, слід відзначити, що однією з найбільш характерних особливостей аудиту безперервності діяльності є великі масиви інформації та перелік питань, які необхідно дослідити окремо або в сукупності, з метою адекватної оцінки правильності застосування оцінки безперервності діяльності суб'єкта господарювання з боку управлінського персоналу, що унеможливає застосування суцільних методів перевірки і вимагає формулювання висновків щодо оцінки покладаючись на аудиторське судження.

Список використаних джерел

1. Данилевский Ю. А., Шапигузов С. М., Ремизов Н. А. и др. Аудит: учеб. пособ. М.: ИД ФБК-ПРЕСС, 2000. 544 с.
2. Бутинець Ф. Ф. Аудит і ревізія підприємницької діяльності: навч. посіб. Житомир: ПП "Рута", 2001. 416 с.
3. Гончарук Я. А., Рудницький В. С. Аудит: навч. посіб. Львів: Світ, 2002. 296 с.
4. Давидов Г. М. Аудит: підруч. К.: Ліга, 2004. 336 с.
5. Кулаковська Л. П., Піча Ю. В. Організація і методика аудиту: підруч. К.: Каравела, 2009. 544 с.
6. Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку і фінансової звітності: [Електронний ресурс] / Офіційний веб-сайт Верховної Ради України. URL: http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/929_010
7. Петрик О. А. Аудит: методологія та організація: моногр. К.: КНЕУ, 2003. 260 с.
8. Проскуріна Н. М. Процедурне забезпечення аудиту. Теорія та практика: моногр. К.: ДП "Інформ.-аналіт. агентство", 2011. 739 с.
9. Редько А. Ю. Аудит в Україні. Морфологія: моногр. К.: ДП "Інформ.-аналіт. агентство", 2008. 493 с.
10. Савченко В. Я. Аудит: навч. посіб. К.: КНЕУ, 2002. 322 с.

References

1. Butynets F. F. (2001). *Audyt i reviziya pidpriyemitskoyi diyalnosti [Audit and Revision of Enterprises:]*. Zhytomyr: PP "Ruta" [in Ukrainian].
2. Danilevskiy Yu. A., Shapiguzov S. M., Remizov N. A. et al. (2000). *Audit [Auditing]*. Moscow: ID FBK-PRESS [in Russian].
3. Honcharuk Y. A. (2002). *Audyt [Auditing]*. Lviv: Svit [in Ukrainian].
4. Davidov G. M. (2004). *Audyt [Auditing]*. Kyiv: Liga [in Ukrainian].
5. International Accounting Standards and Financial Reporting Standards [Electronic Resource] / Official Website of the Verkhovna Rada of Ukraine. Retrieved from http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/929_010 [in Ukrainian].
6. Kulakovska L. P., Picha Yu. V. (2009). *Orhanizatsiya i metodyka audytu [Organization and methods of auditing]*. Kyiv: Karavela [in Ukrainian].
7. Petrik O. A. (2003). *Audyt: metodolohiya ta orhanizatsiya [Auditing: methodology and organization]*. Kyiv: KNEU [in Ukrainian].
8. Proskurina N. M. (2011). *Protsedurne zabezpechennya audytu. Teoriya ta praktyka [Procedural software of auditing: Theory and practice]*. Kyiv: DP "Inform.-analit. ahentstvo" [in Ukrainian].
9. Redko A. Yu. (2008). *Audyt v Ukrayini. Morfolohiya: [Audit in Ukraine. Morphology]*. Kyiv: DP "Inform.-analit. ahentstvo" [in Ukrainian].
10. Savchenko V. Ya. (2002). *Audyt [Audit]* Kyiv: KNEU [in Ukrainian].

С. В. СЕЛИЩЕВ,
кандидат экономических наук,
доцент Национального центра учета и аудита,
Национальная академия статистики, учета и аудита

Принцип непрерывности как предмет внимания аудитора: стратегический аспект планирования

В статье исследованы и систематизированы стратегические аспекты планирования проверки правильности применения принципа непрерывности при подготовке финансовых отчетов управленческим персоналом. Проведены исследование и дальнейшая разработка методических и методологических подходов к оценке принципа непрерывности при планировании аудита. Особое внимание уделено событиям и факторам, которые могут повлечь прекращение деятельности субъекта хозяйствования.

Ключевые слова: аудит, стратегия, планирование, процедуры, непрерывность деятельности, субъект хозяйствования.

S. V. SELISHCHEV,
PhD (Economics),
Assistant Professor of National Center for Accounting and Audit,
National Academy of Statistics, Accounting and Audit

The Principle of Continuity as a Subject of Auditor's Attention: the Strategic Aspect of Planning

The paper investigates and systematizes strategic planning aspects of the validation of the principle of continuity in preparing financial statements management. The research and further development of methodological approaches to the estimation of the principle of continuity in the planning of the audit is carried out. Particular attention is paid to the events and factors that may result in the termination of the business entity's activities.

Analysis of current practice and methodological framework shows that there has not been single methodological model by now, which would ensure development of effective methodological approaches to audit planning, in terms of assessing the impact of these events and risk factors on the termination of activities.

Studies of audit planning are in focus of domestic and foreign scientists, but the assessment of the application of the principle of continuity in planning as a key phase of audit needs further consideration and practical adaptation to the existing practice.

The purpose of this article is to study and further develop methodological approaches to assessing the principle of continuity when planning an audit.

Summarizing the above concepts of audit planning strategies, it should be noted that one of the characteristics of the audit of business continuity are large amounts of information and great many issues that should be investigated separately or together, in order to have the adequately assessed correct application of continuity assessment of business entity by management personnel, which does not allow for continuous verification methods and requires assessment conclusion relying on the auditor's judgment.

Describing the current practice, it should be noted that the planning of audit procedures is performed throughout the audit period as audit plans and the program of audit procedures are developed. For example, planning of audit procedures for risk assessment is usually carried out at the initial stage of the audit. In addition, the auditor may begin performing procedures for some classes of transactions, account balances and complete disclosure till the completion of the more detailed audit plan for the remaining audit procedures.

Keywords: *audit, strategy, planning, procedures, continuity of activities, business entity.*

Посилання на статтю:

Селіщев С. В. Принцип безперервності як предмет уваги аудитора: стратегічний аспект планування // Науковий вісник Національної академії статистики, обліку та аудиту: зб. наук. пр.. 2018. №3. С. 48-53.